



Beneficio

Declara inconstitucionalidad de aplicación de impuesto por resultar contrario al principio Constitucional de integralidad del haber previsional su reducción por vías impositivas a categorías vulnerables (jubilados, personas con discapacidad, ect.)

"García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad".

Buenos Aires, 26 de marzo de 2019

Vistos los autos: "García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad". Considerando:

Considerando: 1º) Que la Cámara Federal de Paraná confirmó la sentencia del juez de primera instancia que hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c), de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628. En mérito a ello, ordenó a la demandada que procediera a reintegrar a la actora, desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se le hubieren retenido por aplicación de la normativa descalificada. Asimismo, dispuso que cesara para el futuro la aplicación del tributo con relación a sus haberes previsionales. 2º) Que para decidir en el sentido indicado, el a quo remitió a los fundamentos expresados en un precedente de ese mismo tribunal, fallado el 29 de abril de 2015 (FPA 21005389/2013/CA1 "Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)"). En esa oportunidad, la cámara señaló que resultaba contrario al principio constitucional de integralidad del haber previsional su reducción por vías impositivas y que, al abonar el impuesto a las ganancias durante la actividad laboral, existía una evidente doble imposición si se gravaba -con ese mismo tributo- el posterior haber previsional. Añadió que la naturaleza integral del beneficio fue reconocida por la Corte Interamericana



de Derechos Humanos en el caso "Cinco Pensionistas vs. Perú", sentencia del 28 de febrero de 2003, en la que se expuso que "los derechos económicos, sociales y culturales tienen una dimensión tanto individual como colectiva. Su desarrollo progresivo, sobre el cual ya se ha pronunciado el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, se debe medir, en el criterio de este Tribunal, en función de la creciente cobertura de los derechos económicos, sociales, y culturales en general, y del derecho a la seguridad social y a la pensión en particular, sobre el conjunto de la población, teniendo presentes los imperativos de la equidad. Afirmó que la interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de forma tal que no conduzcan a negar los fines superiores que ellas persiguen, armonizándose con el conjunto del ordenamiento jurídico. En consecuencia, entendió que el art. 79, inc. c), de la ley 20.628 resultaba inconstitucional pues afectaba los arts. 14 bis, 16, 17, 31, 75 inc. 22 y conc. de la Constitución Nacional, el art. 26 de la Convención Americana, XVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y el art. 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Finalmente, sostuvo que la jubilación no es una ganancia, sino un débito que tiene la sociedad con el jubilado que le permite gozar de un beneficio cuando la capacidad laborativa disminuye o desaparece. A partir de ello concluyó que, al ser el haber previsional una suma de dinero que se ajusta al parámetro de integralidad, no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria. -2- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. dIf-o& P99€04~ efidiria c4 'b clfracid4t 3 0) Que contra lo así resuelto, la Administración Federal de Ingresos Pùblicos interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional, y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal. Ante ello, el Fisco dedujo un recurso de queja respecto de la mencionada denegación. 4 0) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente toda vez que se ha cuestionado la validez de normas federales (arts. 1º, 2º y 79, inc. c, de la ley 20.628), bajo la pretensión de ser repugnantes a la Constitución Nacional y el fallo definitivo del superior tribunal de la causa ha declarado su inconstitucionalidad (art. 14, inc. 1º, ley 48). En cuanto a los agravios contenidos en el recurso de hecho relativos a la arbitrariedad de la sentencia apelada deben



ser tratados conjuntamente, por estar indisolublemente ligados a los puntos de derecho federal stricto sensu controvertidos en el recurso extraordinario concedido (Fallos: 324:4307). Asimismo, cabe recordar que cuando se encuentra en discusión la inteligencia que cabe asignar a normas de naturaleza federal, la Corte no se halla limitada por los argumentos del a quo o las posiciones de las partes, sino que le incumbe formular una declaración sobre el punto disputado según la interpretación que rectamente le otorgue (Fallos: 307:1457; 308:647; 311:2688; 312:2254; 314:529; 323:1491; 329:4628; 330:2416; 331:1369, entre otros). -3- 5 0) Que la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o. por decreto 649/97), dispone que "[t]odas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma" (art. 1º, ley 27.430). A su turno, el art. 2º, en lo pertinente, prevé que "a los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en •cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación". Concordemente, en el Título II, Capítulo IV, se enumeran las Ganancias de la Cuarta Categoría, esto es, la "Renta del Trabajo Personal" (denominación sustituida por la de "Ingresos del Trabajo Personal en Relación de Dependencia y Otras Rentas" en la reciente redacción B.O. 27 de diciembre de 2016) y en el entre otras, dada por la ley 27.346, art. 79 se dispone que, constituyen "...ganancias de cuarta categoría las provenientes: (...) c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal [y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto] y de los consejeros de las sociedades cooperativas" (la expresión comprendida entre corchetes corresponde al agregado incorporado por la ley 27.346). En consecuencia, la cuestión federal planteada por la Administración Federal de Ingresos Públicos radica en determinar la validez constitucional de las disposiciones de la ley 20.628 que gravan con el impuesto a las ganancias a las rentas -4- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. P9afroemta 9 c4 @Alada c4 PiVaciów provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal (art. 79, inc. c). 60)



Que corresponde inicialmente dejar en claro que el acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que al Poder Judicial le quepa pronunciarse. Solo los casos que trascienden ese ámbito de apreciación para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario, habilitan la intervención de los jueces (conf. causas "Bayer S.A." -Fallos: 340:1480- y CSJ 114/2014 (50-H)/CS1 "Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", fallada el 31 de octubre de 2017). Conforme al principio de división de poderes y lo reglado por los arts. 40, 17 y 75 de la Constitución Nacional, es el Congreso quien tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que -en tal labor- no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293; 332:1571; entre otros). Sentado ello, la cuestión litigiosa involucra, por un lado, la legítima atribución estatal de crear tributos y, por el otro, el goce de derechos de la seguridad social en condiciones de igualdad entre los beneficiarios contribuyentes. 7º) Que, en el caso de los beneficiarios de prestaciones de la seguridad social, comprensivo de los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados de cualquier -5- especie siempre que su status se origine en el trabajo personal, el legislador ha asumido que se trata de un colectivo uniforme al que diferencia de otra categoría, la de trabajador activo, a la que aplica, a partir del dictado de la ley 27.346, una escala de deducciones más gravosa. Tal proceder conlleva un reconocimiento de la distinta naturaleza de la renta sujeta a tributo, esto es el salario y la prestación previsional, otorgando mayor tutela a esta última. 8º) Que sin perjuicio del tratamiento diferenciado que ha realizado el legislador respecto del colectivo de los beneficiarios de prestaciones de la seguridad social, en relación al colectivo de los trabajadores activos, corresponde preguntarse si todos aquellos se encuentran en las mismas circunstancias -como para recibir un tratamiento fiscal igualitario- o si existen condiciones especiales, basadas en un estado de mayor vulnerabilidad (producto de la avanzada edad u otras situaciones particulares como la discapacidad) que permitirían distinguir algunos jubilados, pensionados, retirados o subsidiados de otros. A tal efecto, resulta dirimente definir en la causa los alcances de los principios de igualdad y de razonabilidad en materia tributaria, límites constitucionales a la potestad estatal. 9º) Que esta Corte ha dicho que la garantía de igualdad ante la ley radica



en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias (Fallos: 16:118; 95:327; 117:22; 124:122; -6- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. Q99(0. ,4 hI Pifacidw 126:280; 137:105; 138:313; 151:359; 182:355; 199:268; 270:374; 286:97; 300:1084, entre muchos otros), lo que no impide que el legislador contemple de manera distinta situaciones que considere diferentes, en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas (Fallos: 115:111; 123:106; 127:167; 182:398; 236:168; 273:228; 295:455; 306:1560; 318:1256). 10) Que, en materia impositiva, el principio de igualdad no solo exige la creación de categorías tributarias razonables (Fallos: 150:189; 160:247) sino que también prohíbe la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas (Fallos: 149:417; 154:337; 156:352; 195:270; 184:592; 209:431; 210:322; 234:568). En efecto, desde el punto de vista constitucional, hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que es tan injusto gravar en distinta forma a quienes tienen iguales medios como imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación. La cláusula constitucional del art. 16 deriva a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguir y clasificar los objetos de la legislación; no obstante, el establecimiento de categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento (Fallos: 98:67; 320:1166), sino también -y es lo -7- esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es que corresponda razonablemente a distinciones reales (conf. argumentos de las causas "Bayer S.A." y "Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del", ya citadas). 11) Que no pueden caber dudas acerca de la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la actora, afirmación que encuentra amplísimo justificativo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad receptados por la Constitución Nacional y examinados por la jurisprudencia de esta Corte Suprema. En efecto, la Argentina otorgó jerarquía constitucional a los derechos sociales al reformar su Constitución Federal en 1949. A su vez, la Constitución reformada en 1957 se



hizo eco de estas conquistas sociales al acuñar las normas que en el art. 14 bis establecen los derechos de la seguridad social en nuestro país. La idea fundamental que emerge de este texto -al establecer que el Estado otorgará los beneficios de la seguridad social que tendrá carácter de integral e irrenunciable- es la de procurar a los trabajadores los medios para atender a sus necesidades cuando en razón de su avanzada edad evidencien una disminución de su capacidad de ganancia. En este orden de ideas, en sintonía con los conceptos que inspiran el constitucionalismo social, hace ya casi cuarenta años, esta Corte Suprema destacó en el precedente "Beraitz" que es "de equidad y aún de justicia apartarse del rigor del derecho" cuando resultan involucrados los sectores sociales más -8- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. necesitados (Fallos: 289:430). Desde esta perspectiva preferentemente social, no pueden caber dudas entonces que la incorporación de los derechos de la seguridad social al catálogo de los derechos del trabajador en la Constitución Federal apunta a dignificar la vida de los trabajadores para protegerlos en la incapacidad y en la vejez. 12) Que la reforma constitucional introducida en 1994 dio un nuevo impulso al desarrollo del principio de igualdad sustancial para el logro de una tutela efectiva de colectivos de personas en situación de vulnerabilidad, estableciendo "medidas de acción positiva" -traducidas tanto en "discriminaciones inversas" cuanto en la asignación de "cuotas benignas"- en beneficio de ellas. Es que, como se ha dicho, "en determinadas circunstancias, que con suficiencia aprueben el test de razonabilidad, resulta constitucional favorecer a determinadas personas de ciertos grupos sociales en mayor proporción que a otras, si mediante esa 'discriminación' se procura compensar y equilibrar la marginación o el relegamiento desigualitarios que recaen sobre aquellas (...) se denomina precisamente discriminación inversa porque tiende a superar la desigualdad discriminatoria del sector perjudicado..." (Bidart Campos, Germán, "Tratado elemental de derecho constitucional Argentino", 2000- 2001, Editorial Ediar, Buenos Aires, Tomo I B, pág. 80). La citada reforma introdujo "discriminaciones inversas" y "cuotas benignas" en materias muy variadas, tales como la representación política de las mujeres (art. 37 y cláusula transitoria segunda), la identidad cultural y el arraigo territorial de las comunidades originarias (art. 75, -9- inc. 17) y, de modo especial, con los niños en situación de desamparo -desde el



embarazo hasta la finalización del período de enseñanza elemental-, las madres durante el embarazo y el tiempo de lactancia, los ancianos y las personas con discapacidad. Sobre ellos la Norma Fundamental argentina encomienda al Congreso de la Nación "Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos_" (art. 75, inc. 23). 13) Que el envejecimiento y la discapacidad -los motivos más comunes por las que se accede al status de jubiladoson causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales. Por ello, las circunstancias y condicionantes de esta etapa del ciclo vital han sido motivo de regulación internacional, generando instrumentos jurídicos específicos de relevancia para la causa que se analiza. En la Primera Asamblea Mundial sobre el Envejecimiento de 1982 (convocada por la Asamblea General de Naciones Unidas), se elaboró el Plan de Acción Internacional de Viena sobre el Envejecimiento, con 62 puntos, promoviendo acciones específicas en temas tales como la salud y la -10- FPA 7789/2015/CS1-CA1 ETA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. 47f04,& p9:04~,a (4 cluAt,t (4 cif7 nutrición, la protección de los consumidores de mayor edad, la vivienda y el medio ambiente, la familia y el bienestar social, entre otros. Expresamente se incluyó la seguridad de los ingresos. En la Segunda Asamblea Mundial sobre el Envejecimiento, celebrada en Madrid, España, en 2002, se adoptó la Declaración Política y el Plan de Acción Internacional sobre el Envejecimiento. Ello dio lugar a la Resolución del Parlamento Europeo sobre el Envejecimiento que, en lo que orientativamente aquí interesa, consideró necesario un cambio de actitud a efectos de lograr una sociedad para todas las edades, distinguiendo entre quienes pertenecen a la tercera edad, llevan vidas saludables, activas e independientes y participan plenamente del ámbito en el que viven y quienes pertenecen a la cuarta edad, cuya independencia y salud son más delicadas y merecen atención y cuidados específicos con el fin de que puedan vivir dignamente (conf. inciso F de la mencionada resolución). Especial mención merece la participación y compromiso de



nuestro país con la problemática en el ámbito internacional. En el contexto de la Asamblea General de Naciones Unidas, la Argentina ha presidido el Grupo de Trabajo de composición abierta sobre Envejecimiento, establecido por la Resolución 65/182 (21 de diciembre de 2010) •con la misión de aumentar la protección de los derechos humanos de las personas adultas mayores, examinando el marco internacional en vigor en materia de derechos humanos de las personas de edad y determinando posibles deficiencias y la mejor forma de corregirlas. Idénticas iniciativas se verifican en el ámbito regional y del Mercosur.

-11- 14) Que el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (documento que goza de jerarquía constitucional conforme al art. 75 inc. 22 de la Norma Fundamental), establece el derecho a la seguridad social, disponiendo que toda persona debe gozar de "la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa..." (art. 9 del Protocolo Adicional; el énfasis es agregado). A tales efectos, el Protocolo dispone la obligación de los Estados Partes de adoptar todas las medidas necesarias, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el documento (art. 1°). A su turno, la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores (CIPDHPM), adoptada por la Organización de Estados Americanos durante la 45^a Asamblea General de la OEA, el 15 de junio de 2015, e incorporada a nuestro ordenamiento jurídico mediante ley 27.360 (en vigor desde el 22 de noviembre de 2017), consagra el compromiso de los Estados Partes para adoptar y fortalecer "todas las medidas legislativas, administrativas, judiciales, presupuestarias y de cualquier otra índole, incluido un adecuado acceso a la justicia a fin de garantizar a la persona mayor un trato diferenciado y preferencial en todos los ámbitos" (el énfasis es agregado), así como también las medidas necesarias a -12- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. (1904€k C9(914~ 9 h d laPA(Ctrid42 fin de lograr, progresivamente, la plena efectividad de los derechos económicos. Contempla, asimismo, el derecho que tiene toda persona mayor a la seguridad



social que la proteja para llevar una vida digna (arts. 40, incs. c y d, y 17). Este instrumento hace hincapié en el "enfoque diferencial para el goce efectivo de los derechos de la persona mayor" (el énfasis es agregado) como uno de los principios generales aplicables respecto de los derechos reconocidos en la Convención (art. 30, punto 1). 15) Que de lo anteriormente reseñado se desprende que, a partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos. Dicho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal. Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente "a cualquier precio", pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales. 16) Que el control judicial del cumplimiento de este imperativo constitucional no implica desconocer el principio de división de poderes, ni el origen representativo del tributo, toda vez que "...la falta de causa en la ley no es óbice para que se examine, por vía 'jurisdiccional' principalmente, la existencia de una causa legítima en todo impuesto o contribución establecido por la ley. Pero para eso es preciso diferenciar siempre el criterio político del objeto del 'control jurisdiccional' (...) Todos los principios y preceptos expresos o implícitos de la Constitución evidencian que el sistema legal impositivo no deriva solamente de la ley, sino que toda contribución tiene su 'causa constitucional'. No basta, pues, decir que el pago del impuesto es definitivo o incontestable porque el Estado al ejercer el poder impositivo procede como poder público, o como poder político soberano, ya que sin el pago del impuesto el Estado no podría subsistir. Esto último, es, sin duda, cierto en cualquier régimen. Pero lo que debe diferenciarse, según el régimen político, es el impuesto constitucional -es decir, jurídico- del impuesto inconstitucional -es decir, antijurídico-. En los gobiernos absolutos no hay por qué examinar la causa. El monarca es el legislador máximo: 'quid principi placuit, legis habet vigorem'. Pero en los gobiernos constitucionales la solución es bien distinta: los poderes



deben obrar 'en la órbita de su competencia y de acuerdo con la Constitución', que es la ley suprema. Las Constituciones de los estados constitucionales por antonomasia, además de las reglas que limitan la competencia de los poderes, contienen normas establecidas en defensa de los administrados y contribuyentes; esas normas constituyen -14- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. Jeigheta pyfraca,,,t garantías de orden jurídico" (Bielsa, Rafael, La noción de causa con particular referencia al derecho financiero, Anuario del Instituto de Derecho Público, N°1, Rosario, 1938, ps. 154/155). En esa inteligencia, "en toda contribución especialmente impuesta 'puede haber' una razón política superior y 'debe haber' una razón jurídica (causa jurídica). La primera escapa al control de legitimidad (lato sensu de constitucionalidad), a menos que lesione una garantía constitucional. Entonces el control jurisdiccional surge y se coloca sobre la propia discrecionalidad política" (Bielsa, ídem, p. 156). 17) Que lo expuesto pone en evidencia que la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja. En esas condiciones el estándar de revisión judicial históricamente adoptado por esta Corte, según el cual los términos cuantitativos de la pretensión fiscal solo deben ser invalidados en caso de confiscación, no permite dar una adecuada respuesta a la protección constitucional de contribuyentes como los anteriormente descriptos. Ello no supone desterrar el criterio de la "no confiscatoriedad" del tributo como pauta para -15- evaluar la adecuación cuantitativa de un gravamen a la Constitución Nacional, sino advertir que tal examen de validez, centrado exclusivamente en la capacidad contributiva potencial del contribuyente, ignora otras variables necesarias, fijadas por el propio texto constitucional, para tutelar a quienes se encuentran en tan excepcional situación. 18) Que, en ese orden argumentativo, el análisis integral de la capacidad contributiva implica que la equiparación de un jubilado en



condiciones de mayor vulnerabilidad con otro que no se encuentra en esa situación, pasa por alto el hecho evidente de que el mismo ingreso no impactará de igual manera en un caso que en otro, insumiendo más gastos en el primero que en el segundo. Dicho de otro modo: la misma capacidad económica -convertida sin más por el legislador en capacidad contributiva- está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desigualando en la realidad lo que el legislador igualó. Se advierte entonces que la estructura tipificada por el legislador (hecho imponible, deducciones, base imponible y alícuota) termina por subcategorizar mediante un criterio estrictamente patrimonial (fijando un mínimo no imponible) a un universo de contribuyentes que, de acuerdo a una realidad que la Constitución obliga a considerar, se presenta heterogéneo. La opción legislativa elaborada originariamente en un contexto histórico diferente, con un marco constitucional previo a la última reforma de la Norma Fundamental, y reiterada casi automáticamente a través de los años ha devenido, pues, -16- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. c9:04~, a cl, ilátilia h I Piiracidw, insuficiente y -en el específico caso bajo examen- contraria al mandato constitucional. 19) Que en el caso bajo examen ha quedado comprobado que: a) la actora contaba en 2015, al deducir la demanda, con 79 años de edad (fs. 6); b) padecía problemas de salud que no fueron controvertidos (fs. 56/56 vta.); y c) los descuentos realizados en su beneficio jubilatorio oscilaron en el período marzo a mayo de 2015 entre el 29,33% y el 31,94%, (fs. 41), y fueron reconocidos por la propia demandada. Tales circunstancias, comprobadas en la causa, convierten a la tipología originaria del legislador, carente de matices, en una manifestación estatal incoherente e irrazonable, violatoria de la Constitución Nacional. Es probable que la falta de percepción fina respecto de la subcategorización de los jubilados, incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial, se explique por la reiteración de un standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir -dentro del universo rotulado como "jubilados"- entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse -cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador- a partir de la propia información registral en poder del Estado. Bastaría con cruzar los datos de los



departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar subclasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia y simplificaran la tarea revisora de los tribunales. -17- Que debe quedar en claro que no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la capacidad contributiva de cada jubilado en concreto, pues ello equivaldría -desde el punto de vista lógico- a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema, y -desde el punto de vista jurídico- asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. Lo que se pretende, ejerciendo competencias que son propias, es analizar -cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver- si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este -ejerciendo sus competencias constitucionales- identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia. Que por lo demás, la decisión que se adopta en la presente causa se enrola dentro de la jurisprudencia de esta Corte Suprema en materia de seguridad social, en las que el Tribunal se ha manifestado particularmente sensible a las cuestiones que atañen al resguardo de los créditos pertenecientes a la clase pasiva, grupo vulnerable e -18- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. 41044 p9f(fre" (4 h h, PlfraCii4b históricamente postergado, procurando con sus decisiones hacer efectiva la protección que la Constitución Nacional garantiza a la ancianidad (art. 75, inc. 23). Con este objetivo, declaró la inconstitucionalidad de normas procesales que conspiraban contra la celeridad de los procesos previsionales (Fallos: 328:566 "Itzcovich"); reconoció el derecho al reajuste de las prestaciones previsionales y la movilidad jubilatoria (Fallos: 328:1602 "Sánchez" y 329:3089 "Badaro"); admitió la actualización de las remuneraciones a los fines de los cálculos de los haberes jubilatorios (Fallos: 332:1914 "Elliff" y 341:1924 "Blanco");



reconoció el derecho a la devolución de los aportes voluntarios efectuados al sistema de capitalización (Fallos: 337:1564 "Villarreal"); reconoció la naturaleza previsional de la renta vitalicia extendiéndole la garantía de la movilidad y garantizó la percepción de una suma equivalente al haber mínimo del régimen ordinario (Fallos: 338:1092 y 339:61 "Etchart" y "Deprati", respectivamente), y tomó diversas decisiones en materia de atribución de competencia judicial con el objeto de evitar la postergación injustificada, en la tramitación de las causas (Fallos: 337:530 y 339:740 "Pedraza" y "Constantino", respectivamente). 22) Que en los términos citados es deber de esta Corte, cabeza del Poder Judicial de la Nación, expedirse en el caso, recordando que mediante acordada 5/2009 este Tribunal ha adherido a las 100 Reglas de Brasilia sobre Acceso a la Justicia para Personas en Condición de Vulnerabilidad, documento en el que se considera tales a quienes, por diversas razones, "encuentran especiales dificultades para ejercitar con plenitud -19- ante el sistema de justicia los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico" (confr. regla 3). Que habida cuenta de la relación de colaboración que debe existir entre los departamentos de Estado, corresponde hacer saber a las autoridades que tienen asignadas las atribuciones para efectuar las correcciones generales necesarias, que la omisión de disponer un tratamiento diferenciado para aquellos beneficiarios en situación de mayor vulnerabilidad que se encuentran afectados por el tributo (en especial los más ancianos, enfermos y discapacitados), agravia la Constitución Nacional en los términos citados precedentemente. Que dado que la misión más delicada del Poder Judicial es la de saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que deben adoptar para solucionar el problema, corresponde ordenar que, hasta que el Congreso Nacional legisle sobre el punto, no podrá retenerse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante. Asimismo, corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ordenó el reintegro de los importes abonados por la actora con sustento en las normas declaradas inconstitucionales. Por todo lo expuesto, y oída la señora Procuradora Fiscal en la causa EPA 21005389/2013/CA1-CS1, "Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)" se hace FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de



inconstitucionalidad. W044 p9;friwinct (z cAtticiaa4 tb piVacid4z lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, y se resuelve: Declarar en el presente caso, y con el alcance indicado, la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430. Poner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial. Confirmar la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas. Hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional. Costas por su orden, en atención a la naturaleza de la cuestión debatida. Agréguese la queja al principal. Exímase al recurrente de efectuar el pago del depósito previsto en el art. -21- 2ºv CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ MAN CARLOS MAQUEDA MC De UIS LOREN7ETT1 DI SI -// - -// 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cuyo pago se encuentra diferido de conformidad con lo prescripto en la acordada 47/91. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. HORA= RO TTI -22- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. f0,4 c9a,/~ 9 judticia ciffcwidw -//DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ Considerando que: 1º) María Isabel García de Cano se desempeñó en su vida activa como diputada y docente y obtuvo su jubilación de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos. En tal carácter, solicitó que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1º, 2º y 79, inc. c, de la ley 20.628 (en adelante, la "Ley de Impuesto a las Ganancias"), en tanto, al gravar sus haberes jubilatorios, se violarían los arts. 14 bis, 16, 17, 31, 33, 75, inc. 22, de la Constitución Nacional. Asimismo, requirió que se ordene oficiar a la AFIP, la ANSeS y/o la Caja de Jubilaciones de la Provincia de Entre Ríos a efectos de que no se apliquen más retenciones sobre sus haberes jubilatorios en concepto de impuesto a las ganancias. 2º) El Juzgado Federal de Concepción del Uruguay n°2 hizo lugar a la demanda, sentencia que fue confirmada por la Cámara Federal de Paraná. La cámara fundamentó su decisión



remitiendo a su sentencia en autos "Cuesta, Jorge Antonio", de fecha 29 de abril de 2015. Sostuvo allí que resultaba contrario al principio constitucional de integralidad del haber previsional su reducción por vías impositivas y que, al haber abonado el impuesto a las ganancias durante la actividad laboral del jubilado, existe una evidente doble imposición si se grava con ese mismo tributo su posterior haber previsional. La cámara afirmó, asimismo, que la jubilación no es una ganancia sino el cumplimiento de un débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso social en su ámbito y en su época. Tachó de inconstitucional el art. 79, inc. c, de la Ley de Impuesto a las Ganancias por afectar la integralidad del beneficio previsional consagrada en el art. 14 bis de la Constitución Nacional y por ser contrario a los arts. 16, 17, 31, 75, inc. 22, de esa Norma Fundamental y a los arts. 26 de la Convención Americana, XVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 22 y 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. 3º) Contra lo así resuelto, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso extraordinario federal. El recurso fue concedido en orden a la interpretación de normas federales pero denegado en lo atinente a la arbitrariedad y gravedad institucional invocadas, denegación que originó la presentación de la queja que será resuelta conjuntamente con el presente. De acuerdo con el recurrente, el carácter integral de las jubilaciones no puede ser entendido como sinónimo de intangibilidad de los haberes previsionales sino que, por el contrario, debe entenderse como referido a que el beneficiario de una jubilación debe tener una cobertura global de todas las contingencias que pudieran afectarlo. Asimismo, afirma que el tribunal a quo no reparó en que el derecho de gozar de los beneficios de la seguridad social no excluye la obligación, en tanto exista capacidad contributiva, de proveer a los gastos del Estado. Destaca que en el caso, conforme surge de la prueba documental acompañada por la propia actora, los haberes -24-FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. c99,0,,,4 Plfraci&it jubilatorios superan ampliamente los montos no sujetos a imposición y exceden, significativamente, lo que es considerado necesario para una vida digna. Por otro lado, afirma que, para que se verifique un supuesto de doble imposición, el destinatario legal del tributo debe ser gravado dos o



más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo período y por parte de dos o más sujetos con poder de imposición tributaria y explica que, en este caso, las obligaciones tributarias nacen en momentos diferentes. Arguye que la alegada violación a las normas constitucionales y a los tratados internacionales con jerarquía constitucional carece de toda referencia fáctica o legal y se basa exclusivamente en la voluntad de los jueces que la suscriben, razón por la cual la sentencia recurrida no constituye una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias de la causa. 4 0) El recurso extraordinario es formalmente admisible toda vez que se ha cuestionado la validez de normas federales (arts. 1°, 2° y 79, inc. c, de la Ley de Impuesto a las Ganancias) bajo la pretensión de ser repugnantes a la Constitución Nacional y el fallo definitivo del superior tribunal de la causa ha sido contrario a su validez (art. 14, inc. 1°, ley 48). Por otra parte, los agravios contenidos en el recurso de hecho relativos a la arbitrariedad de la sentencia apelada se encuentran indisolublemente ligados a los puntos de derecho federal controvertidos en el recurso extraordinario concedido, por lo cual serán tratados de manera conjunta (Fallos: 324:4307; entre muchos otros). -25- 5 0) El Congreso de la Nación es el órgano donde encuentran su representación natural las diversas opiniones, valores, convicciones y preferencias sostenidas por el pueblo de la Nación (arts. 22, 37, 45 y 54 de la Constitución Nacional). Es en ese carácter que la Constitución atribuye al Congreso la compleja función de articular los muchos derechos y objetivos sociales que deben ser honrados en la regulación del sistema de seguridad social del país. Esta Corte lo ha confirmado en el caso "Busquets de Vitolo" (Fallos: 321:2181), donde se decidió que: "[...] la garantía consagrada en el art. 14 bis de la Carta Magna no especifica el procedimiento a seguir para el logro del objetivo propuesto [...] dejando librado el punto al criterio legislativo. [...] [E]l contenido y alcance de esa garantía no son conceptos lineales y unívocos que dan lugar a una exégesis única, reglamentaria e inmodificable sino que, por el contrario, son susceptibles de ser moldeados y adaptados a la evolución que resulte de las concepciones políticas, jurídicas, sociales y económicas dominantes que imperan en la comunidad en un momento dado" (subrayado añadido). Por lo anterior, es claro que corresponde al Poder Legislativo la función primaria de dar contenido a las garantías del art. 14 bis de la Constitución Nacional, tal como lo ha decidido constante jurisprudencia de



esta Corte (cfr. Fallos: 329:3089; entre otros), estando reservado al Poder Judicial el rol de evaluar, en los casos concretos sometidos a su juzgamiento, solo si aquella atribución ha sido ejercida sin desnaturalizar los derechos reconocidos en el texto constitucional (art. 28 de la Constitución Nacional). -26- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. 044 p9(04~ juditida h tc& plVacisw 9 6°) Sin lugar a dudas, la Constitución Nacional impone al Estado el deber de garantizar los beneficios de la seguridad social con carácter integral e irrenunciable (art. 14 bis de la Constitución Nacional). Ahora bien, esta tarea es interdependiente de otros cometidos igualmente exigidos por la norma constitucional que también requieren la imposición de cargas y la asignación de recursos a distintos individuos o sectores de la sociedad. Por ello, el deber de garantizar los beneficios de la seguridad social del modo indicado por la Constitución no puede satisfacerse en aislamiento. Por el contrario, solo puede llevarse adelante guiado por una concepción de la justicia distributiva o justicia social que articule dicho deber con la satisfacción de todos los cometidos que también son constitucionalmente exigidos. Efectivamente, como tiene dicho esta Corte, la justicia social es la que nos permite "[...] ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con que ésta cuenta con vistas a lograr que todos y cada uno de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización" (Fallos: 289:430; 327:3753; entre otros). La justicia distributiva o social ha sido consagrada por nuestra Constitución como un mandato imperativo para los poderes del Estado. Así, por ejemplo, según la Constitución, corresponde al Congreso la imposición de contribuciones directas coparticipables y distribuibles entre las distintas entidades del entramado federal. En esta tarea deben contemplarse "criterios objetivos de reparto" dando "prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional" y a una distribución "equitativa y solidaria" (art. 75, inc. 2, de la Constitución Nacional). El Congreso debe, además, proveer lo conducente a la "prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias" (art. 75, inc. 18, de la Constitución Nacional) y, especialmente, aquello conducente al "desarrollo humano, al progreso económico con justicia social", teniendo como objetivo el "crecimiento armónico de la Nación" y promoviendo "políticas diferenciadas que tiendan a



equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones" (art. 75, inc. 19, Constitución Nacional). 7º) Por lo anterior, la evaluación de la constitucionalidad de las medidas legislativas que aspiran a realizar el mandato constitucional de la justicia distributiva en el sistema jubilatorio, único cometido que la Constitución otorga al Poder Judicial en relación a dicho sistema, no puede llevarse a cabo sino teniendo en cuenta el modo en que los órganos representativos de la voluntad popular han decidido que aquel sistema se financie. No puede nunca perderse de vista la división de responsabilidades entre los distintos poderes del Estado que impone la Constitución y el rol preponderante que en esa división le cabe al Congreso de la Nación. Es allí donde, por las razones expresadas en el considerando 5º, deben adoptarse las normas que estructuran la concepción de justicia distributiva que la Constitución ordena realizar. Es por ello que esta Corte debe ser especialmente prudente al analizar la concreción de las mandas constitucionales por parte del órgano deliberativo diseñado para consensuar el modo en que los -28- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. Wo-ie& p9f0~2~ cludricia h hpArczei4b diversos componentes de una solución distributivamente justa se articulan (arg. Fallos: 219:342; 225:331; 329:3089; entre otros). 8º) Teniendo en cuenta que esta Corte no puede prescindir en sus sentencias de las circunstancias existentes al momento de decidir, incluyendo las nuevas normas dictadas durante el curso del proceso (Fallos: 330:640; 338:1216; 340:1433; 341:124; entre muchos otros), corresponde analizar la normativa vigente para identificar el modo concreto en que el Congreso de la Nación ha diseñado el esquema tributario aplicable a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie. En este sentido, debe destacarse que los arts. 2º y 79, inc. c, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto actual) consideran "renta" sujeta al impuesto a las ganancias, las "jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida en que hayan estado sujeto al pago del impuesto". En el año 2016, a los efectos de morigerar la sensible situación de los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados el Congreso sancionó la ley 27.346 que introdujo modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ganancias. En efecto, el Congreso estableció una deducción especial en virtud de la cual las jubilaciones o pensiones de aquellos beneficiarios del



régimen general, con ingresos exclusivamente de naturaleza previsional, son gravadas recién a partir de una suma igual a 6 veces el monto de los haberes mínimos garantizados definidos en el art. 125 de la ley 24.241, siempre que esta última suma resulte superior a las deducciones previstas en los incisos a y c del art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto según ley 27.346). El haber mínimo garantizado es actualmente .de \$ 10.410,37 (de conformidad con el art. 1º de la resolución de la ANSeS 74/2019, publicada en el Boletín Oficial el 6 de marzo de 2019) por lo que, en virtud de lo dispuesto por la ley 27.346, los jubilados y ,pensionados que solo tienen ingresos jubilatorios tributan únicamente cuando perciben haberes superiores a \$ 62.462,22. De acuerdo con las estadísticas oficiales, esta cifra es, además, más de 4 veces superior al haber medio jubilatorio del país y sólo es percibida por menos del 10% de los jubilados y pensionados del Sistema Integrado Previsional Argentino (décimo decil, fuente: ANSeS Datos Abiertos, disponible en: <https://www.anses.gob.ar/informacion/datos-abiertos-pasivos>, último acceso 21 de marzo de 2019), es., decir, aquellos que tienen los ingresos jubilatorios más altos del sistema. En consecuencia, en virtud de lo dispuesto por la ley, solo los jubilados con haberes más elevados tributan impuesto_a las ganancias. La deducción especial referida con anterioridad, de acuerdo con la , ley sancionada, procederá cuando los beneficiarios no hubieran obtenido en el período fiscal que se liquida ingresos distintos a los previsionales y siempre que no se encuentren obligados a tributar el impuesto sobre los bienes - personales, excepto que la obligación surja exclusivamente de la 'tenencia de un inmueble para vivienda única (art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias -texto según ley 27.346- y anexo 11.5, Resolución General AFIP E 4003/2017). El propósito de la ley 27.346 fue generar un beneficio especial para los jubilados y pensionados de menores ingresos y gravar únicamente las jubilaciones más elevadas. Así lo expuso con claridad el. senador Abal Medina cuando, en el transcurso del debate legislativo previo a la sanción de la ley 27.346, afirmó que "para los jubilados -este es otro gran avance- solo pagan las jubilaciones de privilegio los que superen seis veces el haber mínimo" (Cámara de Senadores de la Nación, 22a reunión - 2' sesión extraordinaria - 21 de diciembre de 2016, el destacado no corresponde al texto original). La referida ley fue aprobada con amplio consenso por representantes de todo el espectro político (167 votos afirmativos, 4 votos negativos y 3



abstenciones en la Cámara de Diputados y 56 votos afirmativos, 2 negativos y 12 abstenciones en la Cámara de Senadores). 9º) Con estos datos en mente, que sin duda patentizan —al menos desde el punto de vista impositivo— que el Estado argentino ha prestado especial atención a la situación de sus jubilados y pensionados más desventajados, corresponde analizar la sentencia apelada. Como se dijo precedentemente, la Cámara Federal de Paraná fundó la inconstitucionalidad del impuesto en tres tipos de consideraciones: (i) que la jubilación no es renta; (ii) que el cobro del impuesto importa un supuesto de doble imposición ya que el jubilado tributó el impuesto a las ganancias durante su vida laboral activa; y (iii) que el impuesto a las ganancias afecta la integralidad del haber -31- previsional garantizada por el art. 14 bis de la Constitución Nacional y los tratados internacionales aplicables. 10) En primer lugar, contrariamente a lo sostenido por el tribunal a quo, es claro que las jubilaciones son renta tal como ella es definida por la Ley de Impuesto a las Ganancias y que, en tanto tal, se encuentran gravadas por dicho impuesto. La Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que son ganancias, "sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas (...) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación" (art. 2º, inc. 1º, Ley de Impuesto a las Ganancias, el subrayado no pertenece al original). En efecto, al regular la cuarta categoría de ganancias, se establece de manera expresa y especial que "constituyen ganancias [...] las provenientes: [...] (c) de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto" (art. 79, Ley de Impuesto a las Ganancias, texto actual). Por ello, los haberes jubilatorios cobrados por la actora constituyen renta alcanzada por la Ley de Impuesto a las Ganancias. De manera concordante y a modo ilustrativo, es de destacar que la ley 24.241, que establece el régimen general de jubilaciones y pensiones, dispone que "las jubilaciones, retiros por invalidez, pensiones por fallecimiento y demás prestaciones otorgadas conforme a esta ley estarán sujetas en cuanto corresponda al impuesto a las ganancias" (art. 115). -32- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. Wo44 c9i0~~ ck citar/e:da hb piiracidy,b Sostener, como lo hace la



sentencia recurrida, que la jubilación no es, conceptualmente; renta o ganancia y, por ello, no podría ser gravada por la Ley de Impuesto a las Ganancias contradice, además, dos doctrinas sustentadas desde antiguo por esta Corte. En primer lugar, esta Corte ha interpretado que el legislador goza de amplia discreción para determinar los hechos imponibles (Fallos: 318:676; 329:2152; entre otros). Es el legislador quien pondera los diversos intereses en juego (por ejemplo, la relación existente entre quienes deben contribuir al sostenimiento económico del •Estado y quienes son beneficiarios del sistema de la seguridad social; el nivel de ingresos a partir del cual es justo exigir que los beneficiarios del sistema contribuyan a su mantenimiento; etc.) y determina, en ejercicio de la potestad constitucional de establecer tributos, qué es lo que gravará. En virtud de ello, ninguna objeción constitucional cabe formular por el mero hecho de que el legislador, como sucede en este caso, haya establecido que los beneficios jubilatorios pueden ser gravados. La segunda doctrina de esta Corte que es contradicha por la decisión recurrida se refiere a la naturaleza del haber jubilatorio. La sentencia apelada sostiene que las jubilaciones y los salarios resultan sustancialmente diferentes y que, por ello, aunque los últimos puedan ser gravados, la prestación previsional "no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria" (sentencia de la Cámara Federal de Paraná en la causa "Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad", a la que remite en su sentencia en la -33- presente causa). Ahora bien, de acuerdo con lo decidido por esta Corte, el haber previsional es análogo a toda otra remuneración que haya recibido su beneficiario, en tanto constituye la prolongación de esta después del cese regular y definitivo de la actividad laboral del individuo, como débito de la comunidad por el servicio que el beneficiario del haber previsional ha prestado durante la vida activa ("Bercaitz", Fallos: 289:430; entre otros). La analogía entre remuneración y haber jubilatorio establecida por esta Corte quita sustento al razonamiento de la sentencia recurrida y, por ello, a la inconstitucionalidad del impuesto aquí analizado. 11) La afirmación que realiza el tribunal a quo en el sentido de que el cobro del impuesto a las ganancias a los jubilados configuraría un supuesto de doble imposición es técnicamente errónea. Ello es así por dos razones. En primer lugar, desconoce que los aportes previsionales realizados por quien luego obtiene un beneficio previsional no son gravados por el impuesto a las ganancias que tributa quien se encuentra



en actividad dado que dichos aportes son deducibles de los ingresos gravados con dicho impuesto. En efecto, el art. 81, inc. d, de la Ley de Impuesto a las Ganancias textualmente dispone que se podrán deducir las "contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales". De manera concordante y a modo ilustrativo, el art. 112 de la ley 24.241 dispone que la porción de la remuneración y renta destinada al pago de los aportes previsionales es deducible de la base imponible sobre la que se tributa el impuesto a las ganancias. Por lo tanto, gravar los beneficios jubilatorios no implica gravar un ingreso que ya fue gravado con anterioridad. En segundo lugar, la afirmación que realiza el tribunal a quo en el sentido de que el cobro del impuesto a las ganancias a los jubilados configuraría un supuesto de doble imposición desconoce que el impuesto a las ganancias que se paga en actividad y el que se paga por recibir beneficios jubilatorios responden a hechos imponibles distintos que gravan distintas manifestaciones de riqueza. Así, el impuesto a las ganancias que se paga sobre la remuneración obtenida en actividad grava los ingresos que son fruto del trabajo. En cambio, el impuesto a las ganancias que se paga sobre los beneficios jubilatorios grava los beneficios que el jubilado obtiene del sistema nacional de seguridad social, beneficios que, en un sistema de reparto asistido, no se conforman solo con los aportes realizados por el jubilado cuando se encontraba en actividad. 12) En tercer lugar, no se puede afirmar -como lo hace la sentencia recurrida- que el impuesto a las ganancias afecte el principio de integralidad del haber previsional. Más aun, esta afirmación evidencia un desconocimiento del contenido y alcance de la garantía del art. 14 bis de la Constitución Nacional. -35- El art. 14 bis dispone que "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna". La "integralidad" de los beneficios de la seguridad social que la Constitución garantiza en modo alguno implica que dichos beneficios no puedan ser gravados. Esa "integralidad" a la que se refiere la Constitución, tal



como surge del debate en la Convención Constituyente del año 1957, no implica ni tiene que ver con la imposibilidad de que las jubilaciones sean objeto de gravámenes —la no-gravabilidad—, como dogmáticamente sostiene la sentencia recurrida. Por el contrario, la noción de "integralidad" expresa la convicción del constituyente de que la seguridad social debe abarcar muchos otros beneficios diferentes a La jubilación amparando a los habitantes de la Nación de contingencias diversas. El debate constituyente así lo demuestra. En efecto, al momento de discutirse la incorporación del último párrafo del art. 14 bis, varios convencionales aclararon el significado que tenía la palabra "integralidad" y lo entendieron como una noción que expresa que la seguridad social es un objetivo constitucional compuesto de muchos elementos distintos. Así, el -36- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. á p9,0. 9 cfidticia convencional Jaureguiberry explicó que un sistema de "seguridad social integral" comprende, entre otros, "[la] seguridad e higiene en el trabajo; [la] rehabilitación integral de los incapacitados, [la] medicina preventiva del trabajo, y [las] cajas de jubilaciones" (Convención Nacional Constituyente, 24' reunión, 24 de octubre de 1957, p. 1480); el convencional Corona Martínez sostuvo que la seguridad social incluye "todos los riesgos de toda la población sin excepción" (Convención Nacional Constituyente, 24a reunión, 24 de octubre de 1957, p. 1477) y el convencional Shaposhnik afirmó que "la seguridad social es integral y no comprende solo al asalariado. Nosotros pretendemos con este concepto, que es mucho más amplio, hacer partícipe [sic] de este seguro social a todos los habitantes del país" (Convención Nacional Constituyente, 24' reunión, 24 de octubre de 1957, p. 1473). De estas intervenciones se desprende que no hay elementos ni en el debate constituyente ni en el texto que fue finalmente consagrado que permitan interpretar que la integralidad de la seguridad social establecida por el art. 14 bis de la Constitución Nacional supone, como afirma la sentencia recurrida, la imposibilidad de gravar las jubilaciones. La conclusión anterior se ve reforzada por el uso del vocablo "integral" que realizó el constituyente al reformar la Constitución Nacional en 1994. En efecto, en el inciso 23 del art. 75 se indicó que corresponde al Congreso "dictar un régimen de seguridad social especial e integral en protección del niño en situación de desamparo, desde el embarazo hasta la finalización del período de enseñanza elemental, y de la madre -



37- durante el embarazo y el tiempo de lactancia". El carácter integral de la seguridad social es demostrativo de que esta protege vicisitudes de la vida distintas a la vejez. En modo alguno se desprende que la noción de integralidad pueda ser asociada a la imposibilidad de gravar las prestaciones de la seguridad social. Lo anteriormente dicho no se ve afectado por la interpretación efectuada por esta Corte en diversos precedentes en los que se asoció la noción de integralidad con la necesidad de que exista una relación justa y proporcional entre el salario de los trabajadores en actividad y los haberes de los jubilados y pensionados (Fallos: 328:1602; 337:1277; entre otros). Resulta claro que la interpretación recordada no impide que las jubilaciones y pensiones sean gravadas si se respeta dicha relación justa y proporcional. 13) La posibilidad de gravar las jubilaciones y pensiones está, además, positivamente presupuesta por firmes doctrinas desarrolladas por esta Corte y mantenidas hasta la actualidad. En efecto, es jurisprudencia consolidada que las garantías del art. 14 bis de la Constitución Nacional no impiden que, en ciertas circunstancias, los haberes previsionales sean reducidos. En este sentido, esta Corte ha decidido reiteradamente que las reducciones en los montos de las jubilaciones están constitucionalmente justificadas cuando: 1) fueran impuestas por ley; 2) respondieran al interés público; y 3) no fueran confiscatorias ni padecieran de una arbitraría -38- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente . declarativa de inconstitucionalidad. ..6)904,& c9:04~a pif(acid4t desproporcionalidad (Fallos: 278:232; 300:616; 303:1155; 321:2181; entre otros). La doctrina de esta Corte Suprema respecto de las reducciones de los montos de las jubilaciones y otros beneficios previsionales implica que la "integralidad" de la seguridad social no impide que los beneficios jubilatorios sean reducidos. Por lo tanto, una reducción de los beneficios previsionales producida como consecuencia de impuestos que pudieran aplicárseles no puede ser tachada de inconstitucional en tanto se satisfagan los tres requisitos mencionados, como sucede en el presente caso. 14) Desde el punto de vista de la justicia distributiva la gravabilidad de las jubilaciones no responde a una política socialmente regresiva. Una política social progresiva no impide que se graven las jubilaciones más elevadas. A modo de ejemplo, el sistema nacional de previsión social de nuestro país constituye un régimen de reparto asistido, basado en el principio de solidaridad



(art. 10, ley 24.463). Las prestaciones del sistema previsional público se financian exclusivamente de: (i) los aportes personales de los afiliados comprendidos en el régimen previsional público; (ii) las contribuciones a cargo de los empleadores; (iii) los aportes de los trabajadores autónomos; (iv) la recaudación del Impuesto sobre los Bienes Personales no incorporados al Proceso Económico o aquel que lo sustituya en el futuro, y otros tributos de afectación específica al sistema jubilatorio; (v) los recursos -39- adicionales que anualmente fije el Congreso de la Nación en la Ley de Presupuesto; (vi) intereses, multas y recargos; (vii) rentas provenientes de inversiones; y (viii) todo otro recurso que legalmente corresponda ingresar al régimen previsional público (art. 18, ley 24.241). En el año 2017, los recursos provenientes de tributos representaron el 27,8% del total de recursos corrientes y de capital de la ANSeS (fuente: ANSeS Datos Abiertos Financiero, disponible en: <https://www.anses.gob.ar/informacion/datosabiertos-financiero>, último acceso 21 de marzo de 2019), lo que demuestra la relevancia que tienen los recursos tributarios en el financiamiento y sustentabilidad del sistema nacional de previsión social argentino. Por lo tanto, el impuesto a las ganancias responde a motivos de interés general y a las exigencias de la justicia distributiva ya que los recursos que mediante este impuesto se obtienen son destinados, por imperativo constitucional, a la promoción del bienestar general (Preámbulo, arts. 4 y 75, inc. 2º, 18 y 19, Constitución Nacional) lo que incluye el pago de los beneficios concedidos por el sistema de seguridad social. Por ello, la sustentabilidad y el buen funcionamiento del sistema previsional que provee los beneficios de la seguridad social es una condición sine qua non para la promoción de la justicia distributiva y el bienestar general. Esta verdad ha llevado a esta Corte a señalar que debe protegerse el esfuerzo contributivo realizado por el conjunto de los afiliados para financiar ese sistema (Fallos: 340:411), sobre la base de principios de solidaridad intra-generacional (Fallos: 256:67; -40- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. (144 P9(04~a 9 c2~ ckla Pilfaci&it 313:1100; entre otros) y que lo que la ley regula, al gravar las jubilaciones a partir de cierto monto, "no es solo el derecho de los beneficiarios sino también la contribución colectiva con que se los sostiene" (Fallos: 219:343). Por las razones anteriormente expuestas, el cobro del impuesto a las ganancias a las jubilaciones más



elevadas se encuentra justificado por motivos de justicia distributiva e interés general. 15) Sentado lo que antecede, corresponde examinar las referencias genéricas a la afectación del derecho de propiedad que, a juicio de la actora, produciría la aplicación del impuesto a las ganancias a sus haberes jubilatorios. En autos la actora inició la demanda el 16 de junio de 2015 cuando tenía 79 años de edad. Acompañó con la demanda prueba documental y, en subsidio, ofreció prueba informativa. La prueba documental consistió en (a) copias de recibos de haberes previsionales y (b) copias fieles de documentación que, según la actora, "acreditan los gastos normales que posee el actor, justificativos de la confiscatoriedad que implica el inconstitucional descuento tributario en el haber previsional" (cfr. fs. 11 vta.). En el rubro (a), la actora acompañó tres comprobantes de pago previsional de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos que demuestran que la reducción en concepto de impuesto a las ganancias fue, en los tres meses de los comprobantes, del orden del 29 al 31% y que, en el mes de mayo de 2015, la actora percibió un monto total en concepto de haberes jubilatorios de \$ 81.503,42 (fs. 1 a 3). -41- En relación con el rubro (b) antes indicado, la actora acompañó únicamente una factura de telefonía por un monto de \$ 558,22 con fecha de vencimiento 27 de mayo de 2015 y un comprobante de un pago a una empresa telefónica por un monto de \$ 561,71 efectuado el 8 de junio de 2015 (fs. 4 y 5). Luego de que se trabara la litis, la actora presentó un escrito en el que realizó ciertas aclaraciones y solicitó que se declarara la causa como de puro derecho y se dictara sentencia (fs. 55 a 57). En dicha oportunidad, la actora indicó que, al tratarse "de un Ser Humano muy mayor de edad (...) necesita disponer de los fondos que se le están confiscando mes a mes en forma inmediata, atento a su avanzada edad, los problemas de salud obvios y normales para la edad, los que se agravan día a día" (ver fs. 56 vta.). Este Tribunal ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital, que debe ser acreditada de manera concluyente por quien la alega (Fallos: 332:1571 y jurisprudencia allí citada). En el caso, no se ha acreditado que una retención del orden del 30% en concepto de impuesto a las ganancias sea confiscatoria ni irrazonable. Por el contrario, la actora solo ofreció prueba relativa al pago de un servicio de telefonía, cuyo costo representaba el 0,68% del haber jubilatorio percibido en el mes de mayo de 2015.



Debe destacarse, además, que la actora, en mayo de 2015 -tal como ella misma ha documentado- percibió un monto total en concepto de haberes jubilatorios de \$ 81.503,42, época en la cual el haber medio de jubilaciones y pensiones del país era de \$ 5.179 (fuente: ANSeS

Datos Abiertos, disponible en:

<https://www.anses.gob.ar/informacion/datosabiertos-pasivos>, último acceso 21 de marzo de 2019) . Por lo tanto, el haber de la actora era más de 15 veces superior al haber medio de nuestro país, lo que muestra elocuentemente que se encuentra en una mejor situación que la mayoría del colectivo de jubilados y pensionados. En relación con la invocación de

problemas de salud, la actora no aportó prueba alguna de cuáles serían los gastos normales asociados a los problemas de salud ni indicó qué problema de salud específico la afectaría. De hecho, entendió que no hacía falta hacerlo pues ella misma consideró que la cuestión era de puro derecho. En definitiva, la prueba concluyente requerida por esta Corte a los fines de

demostrar la confiscatoriedad o irrazonabilidad del tributo no permite admitir la pretensión de la actora, máxime cuando la causa fue declarada como de puro derecho (fs. 54), y la actora no aportó los elementos probatorios que permitan tener por configurada una afectación a su derecho de propiedad. 16) Conviene aclarar que la reforma constitucional de 1994, al incorporar el art. 75, inc. 22, no altera en modo alguno las consideraciones precedentes y tampoco puede brindar sustento a lo decidido por el tribunal a quo.

Los tratados internacionales de derechos humanos que, a tenor del art. 75, inc. 22, gozan de jerarquía constitucional, no constituyen fuente de un derecho constitucional a que las jubilaciones estén exentas del impuesto a las ganancias. En efecto, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales menciona explícitamente el derecho a la seguridad social (arts. 9 y 10.2 del Pacto) pero no contiene ninguna norma que determine que las jubilaciones, como principio, no puedan ser gravadas. Lo mismo cabe decir de los restantes tratados internacionales sobre derechos humanos de los que Argentina es parte. Así, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ("Protocolo de San Salvador") se limita a garantizar el derecho a la seguridad social que proteja a las personas de las contingencias de la vejez y les permita llevar una vida digna y decorosa (art. 9). La Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas



Mayores, de modo similar, solo establece que toda persona mayor tiene derecho a un ingreso que la proteja para llevar una vida digna a través de los sistemas de seguridad social (art. 17) pero nada dice de la imposibilidad de gravar los beneficios de la seguridad social. La jurisprudencia en materia de derechos humanos en el ámbito interamericano tampoco sustenta la prohibición de que el Congreso de la Nación grave las jubilaciones con el impuesto a las ganancias. En efecto, contrariamente a lo sostenido por el tribunal a quo, no surge del caso "Cinco Pensionistas vs. Perú", (sentencia del 28 de febrero de 2003) que la naturaleza integral -44- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. 5(1,4 c99(„fri. hh yv6,„„;d4, - del beneficio jubilatorio no sea "pasible de ser afectada en su monto ni desarrollo progresivo". Antes bien, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido en ese mismo caso que "los Estados pueden poner limitaciones al goce del derecho • de propiedad por razones de utilidad pública o interés social. En el caso de los efectos patrimoniales de las pensiones (monto de las pensiones), los Estados pueden reducirlos únicamente por la vía legal adecuada y por los motivos ya indicados" (párrafo 116). La Corte Interamericana de Derechos Humanos reconoce a los Estados la posibilidad de reducir los montos de las pensiones por razones de utilidad pública o interés social que, por otro lado, son las mismas razones que justifican los impuestos. La referida atribución presupone la posibilidad de gravar los montos de las pensiones. 17) Como se advierte, el derecho a la seguridad social, tal como se encuentra consagrado en las normas referidas en el considerando anterior, no permite fundar una prohibición constitucional absoluta de gravar las jubilaciones y pensiones. No cabe inferir de las normas redactadas en el nivel de generalidad recién reseñado una restricción a la facultad constitucional expresa del Congreso de gravar ciertas manifestaciones de riqueza (arts. 4, 17, 52, 75, incs. 1º y 2º, y concordantes de la Constitución Nacional). Más aun, la facultad de gravar manifestaciones de riqueza, como puede ser el haber jubilatorio de quienes perciben las jubilaciones más altas del sistema y no han probado el carácter confiscatorio o irrazonable del impuesto a las ganancias, es necesaria, como los impuestos en general, justamente para adoptar medidas que desarrollem los derechos sociales enunciados de modo general en las normas constitucionales e internacionales mencionadas. Sin recursos ningún Estado puede



satisfacer derechos de ningún tipo y, menos aun, derechos sociales que son aquellos cuya satisfacción más recursos requieren. 18) El art. 75, inc. 23, de la Constitución Nacional tampoco constituye fundamento suficiente para la declaración de inconstitucionalidad. En efecto, esta norma dispone que corresponde al Congreso dictar medidas que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución Nacional y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, "en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad". En palabras del señor Convencional por Buenos Aires Juan Pablo Cafiero, miembro informante del despacho de mayoría en la reforma constitucional de 1994, la inclusión del inciso vinculado a las acciones positivas respondió a "la necesidad de reconocer que en nuestra sociedad hay sectores que viven postergados aun frente a la igualdad jurídica. Falta conectar esa igualdad jurídica con la igualdad real para dejar de lado definitivamente la discriminación y la desigualdad" (Convención Nacional Constituyente, 22 reunión, 2 de agosto de 1994, Obra de la Convención Nacional Constituyente, tomo V, p. 5182). La mención en el texto constitucional de ciertas categorías de personas o la vulnerabilidad con la que a ellas comúnmente se asocia no exime a dichas personas, por esa sola 1. -46- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. (14,k P9€04 9 ~ta , cfidtc'eta PiVacid41 circunstancia, de la obligación de pagar los tributos que el Congreso establezca para afrontar los gastos del Estado. Ello es así pues la mención en el texto constitucional de una determinada categoría de sujetos no implica de ninguna manera reconocer a dichos sujetos derecho constitucional alguno a un tratamiento impositivo preferente, distinto al del resto de los contribuyentes. Si la mera pertenencia a las categorías de personas mencionadas en el art. 75, inc. 23 requiriese un tratamiento impositivo preferente debería admitirse una conclusión que parece inaceptable, por ejemplo, que las mujeres, por el solo hecho de ser mujeres, deberían estar eximidas de pagar cualquier tributo o deberían pagar un porcentaje menor que los hombres. Por consiguiente, en el presente caso, aun cuando la edad de la actora al momento de iniciar la demanda (79 años) pueda determinar que, en la mejor interpretación del art. 75 inc. 23, deba incluirla en la categoría de "persona anciana" y que, por lo tanto, puedan tomarse medidas de acción



positiva a su respecto, no implica que la actora tenga, por el hecho de pertenecer a esa categoría, un derecho a no tributar. En conclusión, la imposibilidad de extraer consecuencia alguna para resolver esta causa mediante referencias al art. 75, inc. 23, de la Constitución Nacional, sumada a la ausencia de prueba del carácter confiscatorio o irrazonable del gravamen en las particulares circunstancias de la actora, justifica la revocación de la declaración de inconstitucionalidad realizada por el a quo. -4 a 5- 19) Por otro lado, el Estado argentino ha adoptado diversas medidas orientadas todas ellas a maximizar la probabilidad del pleno goce y ejercicio de los derechos constitucionales de los jubilados. En este sentido cabe recordar, entre otras medidas adoptadas, las siguientes. A partir de la sanción de la ley 27.346, tal como se destacó precedentemente, los jubilados tributan ganancias de modo diferenciado pues son beneficiarios de deducciones especiales que los trabajadores en actividad no tienen; los jubilados son beneficiarios de una tarifa social federal de transporte mediante la cual acceden a un 55% de descuento en boletos de trenes y colectivos (Resolución del Ministerio de Transporte 975/2012); los jubilados y pensionados que perciban una remuneración bruta menor o igual a dos (2) Salarios Mínimos Vitales y Móviles son beneficiarios de una tarifa social federal de gas natural y electricidad (Resoluciones 7/2016 y 474-E/2017 del Ministerio de Energía y Minería); los jubilados y pensionados que cumplen ciertas condiciones son beneficiarios de una tarifa social federal de agua (Resolución 30/2016 del Ente Regulador de Agua y Saneamiento), entre otras medidas adoptadas por el Estado en favor de los jubilados. Las medidas descriptas en el párrafo precedente muestran que el Estado Nacional ha establecido un sistema multidimensional en el que los jubilados y pensionados con haberes elevados, como todos los demás contribuyentes, contribuyen jubilatorio que varían al mantenimiento del Estado y del propio sistema y, a la vez, todos los jubilados reciben beneficios en función de la cuantía de sus haberes. Ni la -48- FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1 García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. CEO, c99(04,e/ma juzgad h I ciírcwid-it realización de los objetivos de justicia distributiva que la Constitución fija ni la determinación del alcance de los beneficios de la seguridad social pueden concebirse como tareas lineales ni mecánicas. El mero hecho de que consideremos que el Estado no ha hecho por los jubilados lo que cada



uno de nosotros desearía no puede convertirse en un argumento para fulminar con la inconstitucionalidad un régimen que necesariamente depende de valoraciones, hechos, estrategias y criterios de oportunidad cuya articulación corresponde primariamente al Congreso de la Nación. No debemos olvidar que vivimos en una democracia y que las razones que nos convencen a cada uno de nosotros no se convierten, por ello, en derecho vigente. 20) En nuestra democracia constitucional, como se dijo, es el Congreso, dentro de los amplios límites que la Constitución le fija (arts. 14 bis, 16, 17, 28, 75, incs. 2, 18, 19 y 23, de la Constitución Nacional), quien debe tomar las medidas necesarias para, en última instancia, concretar los mandatos de promover el bienestar general y realizar la justicia distributiva. En materia tributaria, ello se traduce -dentro de los límites de la razonabilidad impuestos por la Constitución Nacional (art. 28 de la Constitución Nacional)- en la libertad del Poder Legislativo para establecer clasificaciones a los fines de imponer la obligación de tributar. Como ha afirmado de manera sostenida esta Corte, "la recta interpretación de la garantía de igualdad asigna al legislador la facultad de contemplar en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal de que la discriminación no sea arbitraria, ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o de grupo de personas, aunque su fundamento sea opinable" (Fallos: 325:11; 327:4206; 323:2395, entre muchos otros). Si bien el Poder Judicial tiene la atribución constitucional de pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas tributarias en casos concretos, no son los jueces quienes están llamados a concretar sus concepciones de justicia distributiva o social, por valiosas o defendibles que ellas fuesen, a través del desarrollo interpretativo de principios o valores generales contenidos en las normas bajo análisis. Como lo ha sostenido esta Corte, "la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional" (arg. Fallos: 223:233; 318:676; 332:1571, entre otros). Por ello, el Poder Judicial "no tiene facultades para invalidar los gravámenes en razón de su injusticia o inconveniencia, del exceso de su monto o de las formas de percepción, mientras de ellos no resulte una violación de las disposiciones constitucionales"



(Fallos: 181:264; 188:464; entre otros). Tampoco el Poder Judicial se encuentra facultado para establecer categorías tributarias o distinciones no previstas en las leyes sometidas a su consideración.

21) Finalmente, nada de lo dicho hasta aquí implica cerrar la posibilidad de que se demuestre, en un caso concreto y, mediando pruebas adecuadas, la inconstitucionalidad de la aplicación del tributo a un demandante en particular, de conformidad con la jurisprudencia y normas reseñadas a lo largo de este pronunciamiento. Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal en la causa "Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)", dictamen cuya copia deberá incorporarse a la presente causa, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario interpuesto, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Costas por su orden. Exímase al recurrente de efectuar el pago del depósito previsto en el art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cuyo pago se encuentra diferido de conformidad con lo prescripto en la acordada 47/91. Notifíquese, agréguese la queja al principal y, oportunamente devuélvase.

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ